Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

Numéro 33664 du rôle
Inscrit le 25 novembre 2013

Audience publique du 19 novembre 2014

Recours formé par
Madame ... et consort, …
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 33664 du rôle et déposée le 25 novembre 2013 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ... et Madame ..., demeurant ensemble à L-…, portant recours contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 29 août 2013 ayant rejeté comme non fondée leur réclamation dirigée contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2011, émis le 10 octobre 2012 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 21 février 2014 ;

Vu le mémoire en réplique déposé par Monsieur ... et Madame ... au greffe du tribunal administratif le 19 mars 2014 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur ... et Madame ... ... et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries et explications respectives à l'audience publique du 5 novembre 2014.

Le bureau d'imposition … de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le bureau d'imposition », émit le 10 octobre 2012 à l'égard de Monsieur ... et de Madame ..., imposés collectivement, un bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques relatif à l'année 2011.

Par courrier daté du 15 octobre 2012, Monsieur ... et Madame ... introduisirent une réclamation à l'encontre de ce bulletin.

Par décision datée du 29 août 2013, portant le n° … du rôle, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », rejeta ladite réclamation comme non fondée. Ladite décision est libellée comme suit :

« *Vu la requête introduite le 6 novembre 2012 par les époux, le sieur ... et la dame ... ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année*

2011, émis le 10 octobre 2012 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que les réclamants font grief au bureau d'imposition de ne pas avoir pris en considération les frais liés à leur matériel informatique et l'accès DSL ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que les réclamants font valoir, dans leur déclaration d'impôt de l'année litigieuse, comme frais d'obtention en relation avec leurs revenus provenant d'une occupation salariée, entre autres, un montant total de ... euros, réparti à part égal entre les époux; que le bureau d'imposition a refusé la prise en compte des frais de matériel informatique (...euros) et les frais d'abonnement ADSL (... euros) en tant que frais d'obtention ;

<u>*en ce qui concerne le matériel informatique*</u>

Considérant que les dépenses pour instruments de travail sont soumises aux règles générales délimitant, d'une part, les frais d'obtention et, d'autre part, les dépenses privées, telles qu'elles se dégagent notamment des articles 105 alinéa 1er et 12 n° 1er de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) (circulaire du directeur des contributions L.I.R. n° 105/2 du 16 mars 1998 donnant des précisions relatives au régime fiscal de certains frais d'obtention) ;

que ces règles précisent que les dépenses en question ne constituent des frais d'obtention que si elles servent exclusivement ou quasi exclusivement (à raison de 90% ou plus) à l'exercice de l'activité professionnelle et que dans ce cas la déduction fiscale porte sur l'intégralité de la dépense ;

que, par contre, lorsque ces dépenses servent à la fois à des fins professionnelles et à des fins privées, une ventilation de la dépense en une quote-part non déductible afférente au train de vie et une quote-part formant des frais d'obtention n'entre en ligne de compte, à titre exceptionnel, qu'en présence de critères objectifs permettant une séparation aisément réalisable et contrôlable de ces dépenses ;

qu'à défaut d'une possibilité de séparation facile et nette, les dépenses en rapport avec un bien utilisé dans le cadre du train de vie privé ne peuvent être scindées par voie de taxation sommaire en des dépenses de train de vie non déductibles et en des frais d'obtention

et que dans ce cas la dépense intégrale est à considérer comme non déductible ;

Considérant que dans son arrêt du 11 février 2010, n°25877C du rôle, la Cour administrative a retenu les critères de la reconnaissance de l'utilisation professionnelle de matériel informatique ; qu'elle y a posé comme principe que la reconnaissance n'a pas lieu « d'une manière générale, (...) sur base de la simple affirmation du contribuable, mais ( ) reste conditionnée par l'activité concrète du contribuable, en l'occurrence la nature et les modalités de l'enseignement dispensé et par la présentation d'éléments précis et concordants qui étayent la nécessité de l'utilisation professionnelle du matériel informatique et l'affectation exclusive, sinon quasi exclusive dudit matériel à ces fins. » ;

Considérant que le contribuable n'est pas dispensé de fournir la preuve de l'utilisation exclusivement professionnelle du matériel informatique et qu'il ne saurait se contenter d'une simple affirmation que l'équipement litigieux est exclusivement utilisé à des fins professionnelles; qu'il doit rapporter, dans la mesure de ce qui est raisonnable, des éléments de nature à convaincre de ses affirmations (TA n° 25656 du 01.03.2010, TA n° 24733 du 22.07.2009) ;

Considérant que par l'introduction de l'article 12 L.I.R., le législateur avait justement voulu couper court aux problèmes de preuve soulevés par une ventilation, admise uniquement à titre exceptionnel et pour des motifs d'équité propres à chaque espèce, à condition que la séparation des parts privée et professionnelle ne dépende pas d'une estimation sommaire mais repose sur des données objectives et faciles à vérifier (jurisprudence: C5951 du 17 novembre 1982) ;

Considérant que les réclamants ne fournissent pas d'autres éléments probants dans le cadre de la présente requête; que dès lors les frais exposés sont à ranger parmi les dépenses mixtes (art. 12 L.I.R.) subissant le sort de la non déduction ;

[…]

Considérant que, pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme,

la rejette comme non fondée. »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 25 novembre 2013, Monsieur ... et Madame ... ont introduit un recours non autrement qualifié, dirigé, contre, tel que cela a été confirmé par les demandeurs à l'audience des plaidoiries sur question du tribunal quant à l'objet du recours, la décision du directeur du 29 août 2013.

Il convient encore de prendre note de la volonté déclarée par les demandeurs à l'audience des plaidoiries d'introduire le présent recours, de sorte que le défaut par les demandeurs d'avoir signé la requête introductive d'instance ne porte pas à conséquence.

A défaut de précision quant à la nature du recours, il y a lieu d'admettre que les demandeurs ont entendus interjeter le recours prévu par la loi.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé *« AO »*, et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu.

Le tribunal est partant compétent pour connaître d'un recours en réformation dirigé contre la décision directoriale du 29 août 2013.

Le recours en réformation, par ailleurs introduit dans les formes et délai prévus par la loi, est recevable.

A l'appui de leur recours, les demandeurs font grief au directeur de ne pas avoir pris en compte les frais relatifs à un ordinateur portable à titre de frais d'obtention, acquis par le demandeur pour un prix de … € dans le cadre d'un projet lancé par le Lycée… intitulé ….», tout en précisant que la différence entre le prix réel dudit ordinateur et les …€ payés aurait été prise en charge par le lycée. A cet égard, ils précisent dans leur mémoire en réplique que si le directeur a encore rejeté la réclamation en ce qu'elle vise la prise en compte à titre de frais d'obtention de frais de téléphone et d'internet, leur recours viserait uniquement la prise en compte des frais de l'ordinateur portable à titre de frais d'obtention.

Pour justifier la prise en compte de ces frais à titre de frais d'obtention, les demandeurs font état de la contribution financière du lycée pour l'achat de l'ordinateur litigieux et en déduisent qu'il serait admis par ledit lycée que le demandeur en ferait un usage professionnel. Ils soulignent que l'ordinateur litigieux aurait été utilisé par le demandeur pour des cours d'informatique et de mathématiques au lycée … dans le cadre du projet «...» jusqu'à sa mutation en septembre 2011 dans un autre lycée, et que par ailleurs le demandeur aurait participé à un groupe intitulé « *G4 (intégration de la technologie de l'information et de la communication)* ».

Ledit portable aurait encore été utilisé pour des réunions de la commission nationale des programmes en informatique de l'enseignement secondaire, dont le demandeur serait le secrétaire, depuis le 22 mars 2011, et dans le cadre de la participation en tant que membre aux réunions la commission nationale des programmes en informatique de l'enseignement secondaire technique.

Le demandeur ajoute qu'il serait encore membre de la commission nationale des programmes du groupe « *cycle inférieur* » s'occupant de définir les socles et programmes pour les cours informatiques du cycle inférieur.

En sa qualité de correspondant informatique du lycée … il participerait aussi aux réunions des correspondants informatiques ayant lieu au moins deux fois par an, tout en précisant qu'un portable d'avérerait indispensable pour prendre des notes à ces occasions.

Il aurait encore besoin de l'ordinateur portable pour la préparation des cours lors de départs en vacances.

Pour justifier leur argumentation que le portable serait utilisé exclusivement pour des besoins professionnels, les demandeurs font état des logiciels installés sur ledit ordinateur portable, à savoir les programmes Borland Delphi 6, environnement de programmation utilisé en 1ère B et 2ème B, CriptTool, logiciel de cryptage gratuit utilisé dans l'option cryptographie, LibreOffice et Microsoft Office, servant à la préparation des rapports de la commission de programmes et à la préparation des cours pendant les vacances, PdfComplete, logiciel d'édition de documents Pdf, Unimozer, environnement de programmation Java utilisé dans les classes de technique générale.

Enfin, les demandeurs donnent à considérer qu'ils disposeraient chacun d'un ordinateur fixe dans leur bureau à la maison, en fournissant à l'appui de leur mémoire en réplique les factures afférentes des deux ordinateurs en question. Les demandeurs estiment qu'ils auraient fourni les preuves concrètes de la nécessité de l'utilisation professionnelle du matériel informatique dont ils font état et de son affectation exclusive sinon quasi exclusive à ces fins.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours, en invoquant les dispositions de l'article 12 LIR, une jurisprudence de la Cour administrative du 11 févier 2010 relativement à l'application de cette disposition et l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après désignée par « la loi du 21 juin 1999 ». Il fait valoir que les dépenses en question ne pourraient constituer des frais d'obtention que si elles servent exclusivement ou quasi exclusivement à l'exercice de l'activité professionnelle et uniquement dans le cas où la déduction fiscale porte sur l'intégralité de la dépense. En revanche, une ventilation de la dépense en une quote-part privée et une quote-part professionnelle n'entrerait en ligne de compte qu'à titre exceptionnel et uniquement en présence de critères objectifs permettant une séparation aisément réalisable et contrôlable de ces dépenses. Il donne à considérer que les demandeurs n'apporteraient aucune preuve concrète quant à l'existence effective des frais invoqués, notamment en ce qui concerne les deux ordinateurs fixes, tout en soulevant la question de savoir pourquoi le demandeur aurait besoin d'un ordinateur fixe puisqu'un portable est mis à sa disposition par son lycée, et, d'autre part, si la part réglée au lycée …ne couvre pas l'utilisation privée du portable.

En l'espèce, il se dégage des explications fournies par les demandeurs dans leur recours, respectivement mémoire en réplique, confirmé à l'audience des plaidoiries, que leurs contestations portent exclusivement sur la question de la déductibilité à titre de frais d'obtention des frais d'acquisition d'un ordinateur portable pour un montant de … €.

Aux termes de l'article 105 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR) « *Sont considérées comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes* […] », tandis qu'aux termes de l'article 12, n° 1 LIR « […] *ne sont déductibles* […] *les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du contribuable et pour l'entretien des membres de sa famille. Rentrent également parmi ces dépenses les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité* ».

L'article 12, n°1 LIR pose ainsi le principe de l'interdiction de déduction des dépenses pour l'entretien personnel et du ménage du contribuable, donc des dépenses se situant dans la

sphère d'utilisation des revenus, et y fait rentrer certaines dépenses de train de vie du contribuable qui profitent ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité. Si cette disposition interdit ainsi entièrement la déduction de dépenses privées présentant également un intérêt pour l'activité professionnelle du contribuable, mais pour lesquelles les motivations d'ordre privé et professionnel sont intimement et inséparablement imbriquées, elle ne s'oppose pas à une ventilation de dépenses qui sont provoquées directement à la fois par des motifs privés et par l'activité professionnelle du contribuable, pour autant que la partie professionnelle puisse être séparée nettement. La partie professionnelle ainsi dégagée de la dépense fait dès lors partie non pas de la sphère d'utilisation des revenus, mais de la sphère de réalisation des revenus et devient déductible en tant que frais d'obtention. La déduction partielle d'une dépense implique partant que le lien causal d'une partie de la dépense avec l'activité professionnelle puisse être établi de manière adéquate, que la partie professionnelle ne soit pas d'importance minime et que la ventilation puisse être opérée sur base d'éléments objectifs suffisants. Si, par contre, les dépenses servent exclusivement ou quasi exclusivement à des fins professionnelles, elles sont à considérer dans leur intégralité comme des frais d'obtention déductibles conformément à l'article 105 LIR (cf. Cour adm. 11 février 2009, n° 25877C ; Cour adm. 3 mai 2012, n° 29713C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 172 et 194).

Ces principes doivent trouver application notamment en ce qui concerne des dépenses pour l'acquisition de matériel informatique, de manière qu'un ordinateur personnel et ses accessoires faisant partie du patrimoine privé du contribuable sont à ranger parmi les biens de la sphère privée, sauf si ces biens servent à des fins professionnelles, au regard des critères exposés ci-dessus.

Quant à la charge de la preuve de ces éléments, en vertu de l'article 59 de la loi du 21 juin 1999 « […] *la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la côte d'impôt appartient au contribuable* », de sorte qu'il appartient, en l'espèce, en principe aux demandeurs d'établir que les frais dont ils font état, répondent aux conditions imposées afin d'être admis à titre de frais d'obtention, sous la réserve des principes se dégageant des dispositions du paragraphe 171 AO, en vertu duquel le contribuable a l'obligation d'établir l'exactitude de sa déclaration d'impôt en cas de doute émis par le bureau d'imposition conformément au paragraphe 205 AO, mais que la preuve des déclarations ne peut, en vertu du paragraphe 171 AO, être exigée par le bureau d'imposition que dans la limite de ce qui est raisonnable (« *So weit ihm dies nach den Umständen zugemutet werden kann* ») et que partant le contribuable doit rapporter des éléments de nature à convaincre l'autorité compétente de ces affirmations, mais uniquement dans la mesure de ce qui est raisonnable.

Ainsi, par application des principes dégagés ci-avant au cas d'espèce, la reconnaissance de l'utilisation professionnelle plus particulièrement de matériel informatique ne saurait être admise sur base de la simple affirmation du contribuable, mais cette reconnaissance reste conditionnée par l'activité concrète du contribuable et par la présentation d'éléments précis et concordants, dans la mesure de ce qui est raisonnable, qui étayent la nécessité de l'utilisation professionnelle du matériel informatique et l'affectation exclusive, sinon quasi exclusive dudit matériel à ces fins (cf. Cour adm. 5 décembre 2012, n° 29713C du rôle)

Il convient dès lors d'examiner, au regard des conditions exposées ci-dessus, les frais du matériel informatique qui sont visés par le présent recours.

Le tribunal relève de prime abord que la réalité des frais relatifs à l'ordinateur portable litigieux se dégagent à suffisance des pièces du dossier et plus particulièrement d'un avis de débit démontrant le paiement en date du 24 juin 2011 d'un montant de … € au bénéfice du lycée … et portant la communication « *laptop* ... ».

En ce qui concerne la question de la réalité et de la nécessité de l'utilisation professionnelle de l'ordinateur portable, le tribunal constate que le demandeur a affirmé que ledit ordinateur est utilisé exclusivement à des fins professionnelles, de sorte que ne se pose pas un problème de ventilation des parts privées et professionnelles, mais une question de la réalité de l'affirmation d'une utilisation exclusivement ou du moins quasi exclusivement professionnelle de l'ordinateur litigieux.

Le tribunal constate que les demandeurs ont fourni des explications détaillées, qui sont plausibles et concordantes, tant sur la nécessité et l'intérêt de l'utilisation d'un ordinateur portable dans le cadre de l'activité professionnelle du demandeur, que sur la manière de laquelle cet ordinateur est utilisé à des fins professionnelles, puisqu'ils ont précisé que le portable litigieux a été acquis par le demandeur sur initiative spéciale du lycée …, qu'il a fait référence à la préparation des cours dans le cadre du programme « ... » pendant qu'il était occupé au Lycée … jusqu'à la fin de l'année scolaire 2010/2011, à la préparation de cours toutes les fois qu'il se trouve en déplacement et ne peut travailler sur l'ordinateur fixe à la maison, à l'utilisation du portable lors de réunions de diverses commissions dans lesquelles il est membre respectivement occupe une fonction particulière, notamment celle de secrétaire, et en faisant référence aux programmes installés sur l'ordinateur litigieux dont l'Etat n'a d'ailleurs pas contesté le caractère professionnel. Les demandeurs ont en outre exposé qu'à côté de l'ordinateur litigieux, ils disposent chacun d'un ordinateur fixe, utilisé à des fins privées et ont documenté leurs affirmations par des photos afférentes, de sorte que l'affirmation du demandeur tenant à une utilisation exclusivement ou du moins quasi exclusivement professionnelle est concordante et plausible. S'il est vrai que les demandeurs n'ont, suite aux contestations afférentes de la partie étatique, pas pu soumettre au tribunal les factures relativement à l'acquisition de ces deux ordinateurs fixes, mais n'ont fourni que celles visant des ordinateurs acquis en 2013, d'après leurs explications, en remplacement de ceux dont ils disposaient au cours de l'année d'imposition litigieuse, ce constat seul n'est pas de nature à remettre en doute la réalité de leurs explications quant à l'existence de deux ordinateurs fixes et permettant de dissiper les doutes émis par la partie étatique sur l'utilisation professionnelle de l'ordinateur portable litigieux, puisque leurs explications sont par ailleurs concordantes. A cet égard, il convient encore de relever qu'en l'espèce, le litige ne porte pas sur la déductibilité des frais relatifs à ces deux ordinateurs fixes, mais sur celle des frais de l'ordinateur portable, de sorte que les contestations de la partie étatique sur la réalité des dépenses relatives aux ordinateurs fixes sont non pertinentes.

Le tribunal constate qu'il est certes vrai qu'à part la préparation des cours lors de son occupation pour le lycée …, dans le cadre d'un projet « ... », qui, au regard de la date d'acquisition de l'ordinateur quelque temps seulement avant la fin de l'année scolaire 2010/2011 et de sa mutation au lycée … à partir la rentrée 2011, était nécessairement limitée dans le temps, les explications afférentes du demandeur mènent au constat que le portable est utilisé plutôt occasionnellement, à savoir lors de réunions de diverses commissions respectivement pour la préparation de cours uniquement lors de départs en vacances, et s'il ne peut raisonnablement pas être exclu que le demandeur utilise le portable de façon marginale aussi à des fins privées, le tribunal est amené à retenir qu'au regard des explications concordantes fournies par les demandeurs et à défaut d'autres contestations de la partie

étatique, les demandeurs ont de façon cohérente et plausible et dans les limites de la preuve qui raisonnablement peut être requise de leur part, établi que l'ordinateur litigieux est utilisé de façon exclusive ou du moins de façon quasi exclusive à des fin professionnelles, de sorte que c'est à tort que le directeur a confirmé le refus du bureau d'imposition de prendre en compte les frais de l'ordre de … € au titre de frais d'obtention.

Il résulte des considérations qui précèdent que le recours est fondé et que la décision litigieuse est à réformer en ce sens que les frais de l'ordre de … € visant l'ordinateur portable acquis par le demandeur en 2011 sont à prendre en considération au titre de frais d'obtention dans les conditions de l'article 106 LIR qui renvoie à l'article 34 LIR visant les biens amortissables dont le propriétaire est également l'utilisateur et dont le prix d'acquisition ou de revient ne dépasse pas … €, qui peuvent être amortis intégralement à charge de l'exercice d'acquisition.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare justifié ;

partant, par réformation de la décision n° … du directeur de l'administration des Contributions directes du 29 août 2013, dit que les frais de l'ordre de … € visant l'ordinateur portable acquis par le demandeur en 2011 sont à prendre en considération au titre de frais d'obtention ;

renvoie le dossier au directeur de l'administration des Contributions directes pour exécution et pour transmission au bureau d'imposition compétent ;

condamne l'Etat aux frais de l'instance.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Jackie Maroldt, attaché de justice,

et lu à l'audience publique du 19 novembre 2014, par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s.Judith Tagliaferri s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 19 novembre 2014
Le greffier du tribunal administratif